

РЕШЕНИЕ

№ 3319

гр. София, 19.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 26.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **6134** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез управителя Е. Т., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002221001880-091-001 от 08.02.2022 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221722039388-003-001 от 08.03.2022 г., издадени от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 778 от 20.05.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по ЗДДС в общ размер на 89 545,78 лв. и лихви върху тях в размер на 27 367,41 лв. и определен корпоративен данък за довносяне в размер на 83 886,82 лв. и лихви за забава в размер на 25 851,95 лв., или общо в размер на 226 651,96 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Оспорва изводите на приходните органи за непредставяне на доказателства в хода на ревизията, като твърди, че такива са „представени на място, в оригинал, при посещение в офис“. Счита, че ревизиращите органи следва да докажат с предвидените в ДОПК способи привидност на сделките или липса на тяхната реалност. Оспорва различното третиране на доставчика и получателя по една и съща доставка. Претендира за отмяна на акта и присъждане на сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез

юрк. Б.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002221001880-020-001 от 01.04.2021 г., издадена от А. Г. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. П. Б. (ръководител на ревизията) и А. А. Н. за определяне на данъчните му задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. и по ЗДДС за данъчни периоди от 22.01.2018 г. до 30.11.2019 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 12.04.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 12.07.2021 г. Със ЗИД на ЗВР от 09.07.2021 г. и от 06.08.2021 г. срокът на ревизията е удължен общо до 10.09.2021 г.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.1 на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения в Приложение № 6 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22002221001880-092-001/18.11.2021 г. Извън определения срок срещу РД е постъпило възражение вх. №17-06-576#2 от 17.12.2021 г. и

№17-06-576#3 от 31.12.2021 г. С възраженията са ангажирани: хронологични извлечения на счетоводна сметка 503 „Разплащателна сметка“ за периодите 2018 г., 2019 г. и 2020 г., амортизационни планове за ревизираните периоди, банкови извлечения и обща хронология за движенията по счетоводните сметки на лицето за разглежданите периоди. След анализа на допълнително представените доказателства е констатирана липсата на оборотна ведомост за ревизираните периоди, договори за финансиране на дейността на дружеството, договори за наем, извлечения от счетоводните сметки, по които се отчитат стоковите и материални запаси на дружеството, протоколи от извършени инвентаризации, първични и вторични счетоводни документи, договори с клиенти и доставчици и др. Предвид изложеното, подаденото от жалбоподателя възражение срещу констатациите в РД е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002221001880-091-001/08.02.2022 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че основната дейност на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД е хотелиерство и търговия с мебели. За осъществяване на дейността си дружеството е стопанисвало хотел „С. С.“, находящ се в [населено място], [улица] мебелен магазин на адрес: [населено място], [улица].

В изпълнение на указанията, дадени с Решение №416/19.03.2021 г. на директора на

ДОДОП С., на ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ с изх. №Р-22002221001880-040-001 от 23.04.2021 г., с което от задълженото лице са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и извлечения от сметки /гр. 15, гр. 20, гр. 30, гр. 40, гр. 50, гр. 60, гр. 70/, декларация за произход на средствата за финансиране на дейността, договори с контрагенти, доказателства за извършени и получени доставки и други документи, свързани с осъществяваната от търговеца дейност през ревизираните данъчни периоди.

На основание чл. 115, ал. 2 от ДОПК е извършено посещение в счетоводството на дружеството, с цел преглед на оригиналните първични и вторични счетоводни документи, съставени във връзка с осъществяваната от ревизираното лице търговска дейност през разглежданите данъчни периоди. При проверката са прегледани първични счетоводни документи на дружеството за 2017 г. Констатирана е липсата на счетоводни регистри, оборотна ведомост и главна книга, поради което на задълженото лице е указано да ги представи пред органите по приходите. Изисканите счетоводни документи не са представени от ревизираното дружество.

С Протокол №Р-22002221001880-П.-001/02.11.2021 г. към ревизионно производство са приобщени всички доказателства, събрани в хода на предходната ревизия на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, приключила с РА №Р-22221719007884-091-001 от 23.12.2020 г., отменен с Решение №416/19.03.2021 г.

След съвкупния анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са констатирани, че са налице основания за извършване на корекции на декларираните от лицето резултати по ЗКПО и ЗДДС, както следва:

I. В частта на облагането по ЗКПО:

Установено е, че за 2017 г. лицето е подало Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2217И0137240/02.04.2018 г. и коригираща декларация с вх. №2217И0148901/09.07.2018 г. В част VI на ГДД „Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък“ са декларирани общо приходи в размер на 155 587,60 лв., общо разходи в размер на 139 018,15 лв. След извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение с начислените годишни счетоводни разходи за амортизация в размер на 23 949,50 лв. и в посока намаление с годишните данъчни амортизации и приспаданата данъчна загуба натрупана в предходни данъчни периоди общо в размер на 33 174,39 лв. е формирана данъчна печалба в размер на 7 344,56 лв. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 734,45 лв., частично внесен от задълженото лице /внесената сума е в размер на 540,29 лв./.

За разглеждания данъчен период /2017 г./ органите по приходите са коригирали единствено размера на декларираните от жалбоподателя разходи. Поради липсата на ангажирани от лицето първични и вторични счетоводни документи, касаещи отчетените от дружеството разходи за процесния период, в т. ч. счетоводни регистри, оборотни ведомости и главна книга, съставени съгласно изискванията на ЗСч и другите нормативни актове, регламентиращи правилното им отчитане, при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък приходите органи са приели за относими единствено декларираните от „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД приходи от продажба на стоки /мебели/ и услуги /хотелско настаняване и отдаване под наем на гаражи/.

При така изложената фактическа обстановка, след анализа на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, на основание ал. 1 от същия член е определена данъчна основа за

облагане с корпоративен данък в размер на 155 587,60 лв., формирана изцяло от размера на отчетните за периода приходи от продажби на стоки и услуги. В резултат на това за данъчен период 2017 г. е определен корпоративен данък в размер на 15 558,76 лв., от който след приспадане на внесената от лицето сума в размер на 540,29 лв. е установен дължим данък в размер на 15 018,47 лв., ведно с начислена лихва за забава в размер на 5 878,53 лв.

Установено е, че за 2018 г. лицето е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2217И0181257/01.04.2019 г. В част VI на ГДД „Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък“, са декларирани общо приходи в размер на 431 555,17 лв., общо разходи в размер на 428 376,40 лв. и след извършените преобразувания на счетоводния финансов резултат в увеличение и намаление със сумата на отчетената годишна счетоводна амортизация и годишна данъчна амортизация в размер на 36 081,61 лв. е формирана данъчна печалба в размер на 3 178,77 лв. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 317,88 лв., който не е ефективно внесен от задълженото лице в полза на бюджета.

Извършените от органите по приходите корекции, касаещи процесния данъчен период са в резултат на определена данъчна основа по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК, поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК. В случая липсата на надлежна одитна следа е обоснована с отказа за оказване на съдействие от страна на ревизираното дружество и непредставянето на изискваната търговска и счетоводна документация за 2018 г. Именно поради тази причина ревизиращите органи са се позовали на данните от извършените проверки в информационната система на НАП, в т. ч. дневници за покупки, С., както и на публикуваните отчети в Търговския регистър за ревизираната година. В резултат на проверките са установени данни за кумулираните приходи, както следва:

- отчетени приходи чрез фискални устройства /ЕКАФП/. По данни от информационната система на НАП за периода 2018 г. дружеството е разполагало с четири фискални устройства с рег. №3895473, №3895463, №3827744 и №3827709, чрез които са отчетени приходи /данъчни основи/ от продажба на стоки и услуги облагаеми с 9 % и 20 % в общ размер на 368 758,78 лв. без ДДС;
- приходи от фактурирани продажби, платени по банков път в общ размер на 276 181,84 лв.;
- получени преводи по банковите сметки на дружеството в размер на 43 742,91 лв., за които не са издадени данъчни документи.

Относно деклариранията от лицето разходи в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. ревизиращите органи са приели, че същите не са документално доказани съгласно изискванията на чл. 4 от ЗСч, поради което не са взети предвид при определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък през съответния данъчен период. След анализ на информацията от гореописаните източници на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК, във връзка с ал. 1 от кодекса, е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 688 683,53 лв., формирана изцяло от реализираните през отчетния период приходи. Определен е допълнителен корпоративен данък за внасяне в размер на 68 868,36 лв., ведно с лихва за забава в размер на 19 973,42 лв.

II. В частта на облагането по ЗДДС:

1. В частта на деклариранията покупки:

На основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС органите по приходите са оспорили правото на данъчен кредит в общ размер на 85 798,63 лв. по всички фактури, включени в

отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /дневници за продажбите/ на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД през ревизираните данъчни периоди, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Установили са, че лицето не притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред .

2. В частта на деклариранияте продажби: След извършен анализ на движенията по банковите сметки на жалбоподателя, органите по приходите са установили наличието на получени парични преводи от физически и юридически лица /подробно описани в табличен вид на стр. 16 и 17 от РД/, за които не са издаден данъчни документи. Предвид това, на основание чл. 86 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 1 206,92 лв. през м. 06.2018 г., в размер на 1 389,67 лв. през м. 07.2018 г., в размер на 3 995,00 лв. през м. 08.2018 г. и в размер на 2 157,00 лв. през м. 09.2018 г.

Ревизионният акт е връчен електронно на 01.03.2022 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-2211/15.03.2022 г. за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 21.05.2022 г. – събота, неработен ден. В този срок е постановено Решение № 778 от 20.05.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решаващият орган е намерил РА за законосъобразен в частта на установените задължения по ЗКПО за 2017 г. и 2018 г. поради липса на документална обосновааност по смисъла на чл.10, ал.1 от ЗКПО на отчетените от дружеството разходи. Относно приложението на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, който транспонира чл. 178, б. „а“ от Директива 2006/112, директорът на ДОДОП С. е приел за правилен РА и в частта по ЗДДС, тъй като дружеството не притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред. Изложил е мотиви, че за да бъде доказано извършването на доставка не е достатъчно само отразяването на данъчния документ /в случая фактурите/ в отчетните регистри на получателя, а следва да е установено по категоричен начин, че стопанската операция е действително осъществена, на база на което е издадена фактура. В случая, такива доказателства, удостоверяващи изпълнението на доставките, не били представени. Изложеното е дало основание по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 71, т. 1 от ЗДДС, за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, отразени в дневниците за покупките на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД през ревизираните данъчни периоди.

Решаващият орган е приел за основателни извършените корекции в частта на доначисления ДДС в общ размер на 8 748,59 лв. през данъчни периоди м. 06.2018 г до м. 09.2018 г. предвид установени от ревизиращите органи получени парични преводи от физически и юридически лица, за които ревизираното дружество не е издало насрещни данъчни документи. Предвид установените недокументирани продажби на стоки и/или услуги на основание чл. 86 от ЗДДС ревизираното лице било задължено да начисли ДДС в установия с РА размер.

Решение № 778 от 20.05.2022 г. на ДОДОП С. е връчено на 20.05.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 03.06.2022 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Спорните задължения на жалбоподателя по ЗКПО за ревизираните периоди са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124 от ДОПК.

Разпоредбата на чл.122 от ДОПК урежда набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материално правните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Основната ѝ задача е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Тя е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство като създаде условия за попълване или направо за заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията.

За да се приложи чл.122 от ДОПК при установяването на дължимия данък, трябва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122, ал.1 от ДОПК, като доказателствената тежест за тяхното установяване е за органите по приходите, без да е допустимо прилагането на разпоредбата при предполагаемо наличие на основание. Респ. презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК е приложима само при доказаност на основанието по чл.122, ал.1 ДОПК. Ако не се установи твърдяното обстоятелство по чл.122, ал.1 ДОПК, то цялото производство е опорочено, тъй като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това.

В случая, приходните органи са намерили основание по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане.

В хода на ревизията е установено, че "Неостил 2015" ЕООД не е представило изисканите по реда на ДОПК първични счетоводни документи, счетоводни записвания и хронология на всички счетоводни сметки. Поради непредставяне на изисканите от ревизираното лице първични счетоводни документи и счетоводни записвания не можело да бъде установено дали същото осъществява счетоводството си на основата на документалната обосновааност на стопанските операции, като спазва изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство, поради което *ревизията е извършена само по данни, налични в информационните масиви на НАП (според стр. 3 от РД)*

С отменителното Решение №416/19.03.2021 г. на ДОДОП С. са дадени следните указания: да бъдат събрани всички налични първични счетоводни документи, касаещи извършваната от търговеца стопанска дейност за ревизираните периоди; при повторната ревизия да бъде връчено нарочно ИПДПОЗЛ, с което да бъдат изискани документи и доказателства относно извършваната от търговеца дейност. Указано е да се извърши анализ на

счетоводната отчетност, като същата се прецени с оглед на действащите счетоводноправни норми в Закона за счетоводството. В изпълнение на указанията ревизиращият екип е изготвил ИПДПОЗЛ изх. № Р-22002221001880- 040-001/23.04.2021 г., връчено на 26.04.2021 г. От ревизираното лице не са представени счетоводни документи и регистри, оборотни ведомости, справки и декларации, с изключение на частично представени фактури за 2017 г.

До ревизираното лице е изготвено второ искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № Р-22002221001880-040-002 /28.06.2021 г., връчено по ел.път на 12.10.2021 г. От дружеството не са представени исканите документи.

Изготвено е уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК с № Р-22002221001880-113- 001/28.06.2021 г., връчено на дружеството на декларираният адрес за кореспонденция на 05.07.2021 г. С посоченото уведомление дружеството е уведомено, че основата за облагане по ЗДДС за период от 22.01.2018 г. до 30.11.2019 г. и по корпоративен данък за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК и е определен 14 дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. В законоустановения 14 дневен срок не са представени документи и не е взето становище от страна на дружеството.

Предвид констатираните факти и обстоятелства ревизиращият екип е определил основата за облагане по ЗКПО като е взел предвид всяко от съотносимите към лицето обстоятелства по чл.122, ал.2 от ДОПК, *подробно посочени на стр.4-8 от РД.*

Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане с корпоративен данък за 2017 г. като е приложена ставка на данъка - 10 на сто, съгласно чл. 20 от ЗКПО. Данъчната основа за облагане с КД по чл.122, ал.2 от ДОПК за 2017 г. е получена в резултат на *декларираните от лицето приходи* в размер на 155 587,60 лева. Поради не представянето на документи, които са изискани по реда на ДОПК, съгласно разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОП Крeвизорите са приели, че същите не съществуват.

По идентичен начин е извършено облагането по ЗКПО и за 2018г. – поради непредставена счетоводна отчетност и на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане в р-р на 688 683,53 лв., като на основание чл. 122, ал. 1 от ДОПК е приложена ставка на данъка 10 на сто, съгласно чл. 20 от ЗКПО, при което е начислен корпоративен данък за внасяне в размер на 68868,35 лв.

Съдът намира така посочения подход на ревизорите за изцяло неправилен. Независимо, че целта на особеното ревизионно производство „по аналог“ е да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно нормите на материалния закон не са налице, то в случая не е извършен обективен анализ на обстоятелствата по чл.122, ал.2 ДОПК, а същите недопустимо са заменени със *счетоводните данни за приходи* на ревизираното дружество, за които в хода на самото ревизионно производство е признато, че не са представени доказателства за това, че счетоводството се осъществява в съответствие с

изискванията на Закона за счетоводството при съобразяването с относимите основни счетоводни принципи: текущо начисляване, предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата, постигане на съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди, независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс (стр.3 от РД).

Анализът на обстоятелствата по чл.122, ал.2 от ДОПК, направен на стр.4-8 от РД, показва наличие на данни, относими към данъчното облагане на лицето, а именно:

1. Данни за разходи за наемна цена за недвижимите имоти, в които дружеството упражнява цялостно или частично дейността, доколкото е установено, че то звършва дейността си в нает търговски обект - хотел С. сити с адрес [населено място], [улица].

2. Брутните приходи/доходи (оборота) от дейността на дружеството за ревизирания период, които се отчитат чрез ЕКАФП.

3. Сключени договори от лицето във връзка с осъществяване на дейността му, подробно посочени на стр.6 от РД.

4. Получени и извършени доставки и упражненото право на данъчен кредит, посочени на стр.7-8 от РД.

Вместо да анализират тези данни, вкл. и данните от информационните масиви на НАП, както е декларирано на стр.3 от РД, приходните органи са се ограничили да определят данъчната основа за облагане по ЗКПО *единствено въз основа на счетоводни данни на самото ревизираното лице и то при твърдение за наличие на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК.*

Последното обстоятелство се установява и в хода на съдебното производство, доколкото жалбоподателят не е изпълнил указанията на съда във връзка с разпределение на доказателствената тежест, вкл. не е внесъл депозит за служебно допуснатата съдебно-счетоводна експретиза, която да установи основанието по чл.122, ал.1, т.4 ДОПК във връзка с наличието на счетоводна отчетност. Дори да приеме за доказано обстоятелството по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК, данъчната основа за облагане по аналог следва да се определи съобразно чл.122, ал.2 ДОПК, което в случая не е сторено. От анализа на обстоятелствата по чл.122, ал.2 от ДОПК на стр.4-8 от РД се установява наличие на данни относно сторени от търговеца разходи. Както самият РЕ признава, касае се за действащ търговец, който осъществява реална търговска дейност в действащи търговски обекти. Налице са следователно данни за сторени разходи във връзка с тази дейност, които неправилно не са съобразени от ревизиращите органи. Вместо това и също изцяло неправилно, същите са извършили облагане *единствено по счетоводните данни на ревизираното лице за неговите приходи, като са изключили изцяло декларираните от лицето разходи, данни за които са отбелязани в РД: разходи за суровини и материали; за външни услуги; за амортизации; балансова стойност на продадени активи, разходи за лихви.* Информационните масиви на НАП, във връзка с отчетността по ЗДДС, също съдържат данни за сторените от лицето приходи и разходи във връзка с изискването за съпоставимост между тях. Счетоводната печалба или загуба

се определя като разлика между общите приходи и общите разходи преди приспадане на данъците за сметка на печалбата (т.21.2 от СС 1 – Представяне на финансовите отчети). Съдът намира за неправилно определяне на данъчна основа при съобразяване единствено на счетоводни данни за приходите при пълно изключване на тези за разходите. Основание за това не съдържа дори особеното производство за облагане „по аналог“, чиято цел е максимално да се доближи до реалните стопански резултати. Установеното липса на документална обосновааност по смисъла на чл.10, ал.1 от ЗКПО не може да касае единствено отчетените от дружеството разходи, но да кретира с доверие отчетените от същото приходи.

По изложените съображения и при неправилно приложение на чл.122, ал.2 от ДОПК съдът намира оспорения РА за незаконосъобразен в частта на облагането по ЗКПО. На основание чл.160, ал.1 от ДОПК в тази част РА следва да бъде отменен.

В частта по ЗДДС ревизиращите органи са приели, че информация за извършените от дружеството доставки е налична единствено в съдържащите се в информационната система на НАП отчетни регистри по ЗДДС - СД и дневници за продажби. През ревизирания период дейността на дружеството е предоставяне на хотелски услуги от обект хотел „С. сити“ с адрес [населено място], [улица] и търговия с мебели от обект с адрес [населено място], [улица]. Установено е, че РЛ не е декларирало ВОД на стоки, внос и доставки на стоки до трети страни и територии, освободени доставки, доставки със ставки на ДДС в размер на 0 % .

1. Относно получени доставки и ползван данъчен кредит (ДК):

Въз основа на данни в регистрите на НАП приходните органи са посочили, че данъчният кредит през ревизираните данъчни периоди се дължи на закупени в страната стоки, както и на получени услуги в страната, като са съобразили, че при ревизията не са представени никакви търговски и счетоводни документи, включително и фактури за покупки от всички доставчици. В заключение са приели, че за периода от 22.01.2018 г. до 30.11.2019 г. "Неостил 2015" ЕООД е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, но поради обстоятелството, че задълженото лице не е представило доказателства, че притежава оригиналите на описаните в регистъра "Дневник на покупките" и в справките-декларации данъчни документи - фактури, известия към фактурите, протоколи и др. въпреки, че са му изискани по реда на ДОПК, същото не отговаря на условието за упражняване на право на данъчен кредит, посочено в чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Съдът намира изводите на РА в тази част за правилни и законосъобразни. Безспорно е прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка на стоки и услуги по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9 от ЗДДС. За да се приеме, че е налице възникнало данъчно събитие по чл.25, ал.1 от ЗДДС е необходимо да се обоснове категоричен извод, че стоката е доставена или услугата извършена. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция. Във връзка с това е необходимо притежание на счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат

наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9 от ЗДДС. Съгласно разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1, във връзка с чл.6/9 от ЗДДС въпросът за реалността на доставките е основополагащо понятие и основен елемент за възникване на правото на данъчен кредит. Обоснова е позоваването на Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02 г. на Съда на европейския съюз, съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния пвпид, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно: стоките да са били доставени и/или услугите извършени и ДЗЛ да притежава фактура или друг аналогичен документ. Съгласно чл.242 от Директива 2006/112/ ЕО всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. Документална обосновааност е налице, когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал. 1 и 3, но за нея има документи, които я удостоверяват (чл.6, ал.5 от Закона за счетоводството). В случая, ревизираното дружество не е изпълнило формално изискване за признаване на претендираното данъчно предимство – да притежава данъчен документ със съответното изискуемо съдържание (чл.114, ал.1 ЗДДС).

Според Решение на СЕС от 19 октомври 2017 г. по дело C-101/16: Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и с членове 238—240 от нея. Според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането на този данък по получените доставки да се разреши, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали да изпълнят някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт ООД, [C-284/11](#), [EU:C:2012:458](#), т. 62 и цитираната съдебна практика, както и от 28 юли 2016 г., Astone, [C-332/15](#), [EU:C:2016:614](#), т. 45). Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт ООД, [C-284/11](#), [EU:C:2012:458](#), т. 71 и от 28 юли 2016 г., Astone, [C-332/15](#), [EU:C:2016:614](#), т. 46). Съдът намира за приложимо в случая на последното условие - неизпълнението на формалните предпоставки за приспадане на ДК в случая възпрепятства доказване на изпълнението на материалноправните изисквания, част от които е наличието на реални доставки на стоки и услуги.

При тези данни по делото и като са достигнали до извод за наличие на основание по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 71, т. 1 от ЗДДС, за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, отразени в дневниците за покупките на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД през ревизираните данъчни периоди, приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази част.

2. Относно извършените доставки и начисления данък (продажби):

В хода на ревизията ревизиращият екип е констатирал, че са получени преводи по банковата сметка на „Неостил 2015“ ООД, за които не са издадени фактури, подробно описани на стр.16-17 от РД. Във връзка с изложеното и с позоваване на разпоредите на чл.6, чл.9 и чл.25, ал.1 от ЗДДС са приели, че данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, поради което и на основание чл.86 от ЗДДС са начислили данък общо в размер на 8748,59 лв.

В доказателствена тежест на жалбоподателя е да установи, че за извършените от него доставки е приложима данъчната ставка по чл.66, ал.2 от ЗДДС, за което по делото не са ангажирани доказателства. Съобразно упражняваната от него по занятие дейност и като регистрирано по ЗДДС лице същият е имал задълженията по чл.86, ал.1 от ЗДДС, вкл. да издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; да включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и да посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Неоснователно е оплакването му относно различно третиране на доставчика и получателя по една и съща доставка. Според практиката на СЕС (т.54 от Решение по дело С-107/13 Ф. и т.46 от Решение по дело С-643/11) съгласно Директива 2006/112 в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво, вкл. когато издателят на фактурата не е предприел действия за нейното коригиране. В съответствие с чл.203 от Директива 2006/112 издателят на фактурата дължи начисления в нея ДДС и при липса на облагаема доставка. Изложеното е в съответствие в принципа на данъчен неутралитет с цел да се избегне риска от загуба на данъчни приходи.

Неподкрепени с доказателства, вкл. поради неизвършване на допусната по делото съдебно-счетоводна експретиза, са твърденията на жалбоподателя, че притежава оригинали на счетоводни документи. Противно на твърденията му в жалбата, доказателствена тежест за установяване на реалност на доставките се носи от данъчнозадълженото лице.

При тези данни по делото и като са намерили основание по чл.86 ЗДДС за начисляване на ДДС върху стойността на получени преводи по банкова сметка на дружеството, за които не са издадени фактури, приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски се дължат и на двете страни. При обжалваем интерес от 226 651,96 лв. уважената част от оспорването в частта по ЗКПО е в размер на 109 738.77 лв. Жалбоподателят е сторил разноски за държавна такса в размер на 50 лв., за които спрямо уважената част от оспорването му се дължи сума в размер на 24.21 лв.

На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно отхвърлената част от оспорването в ЗДДС общо в размер на 116 913.19 лв. Съдът намира за приложима редакцията на Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения към момента на сезирането си с жалбата, тъй като към този момент жалбоподателят може да

направи преценка за стойността на евентуалните си разноски във връзка с воденото съдебно производство, които биха го мотивирали да упражни или не правото си на оспорване. Дължимото юрисконсултско възнаграждение при интерес от 116 913.19 лв съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. (ред. Дв. Бр.69/2020 г.) е в размер на 3699.13 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез управителя Е. Т., Ревизионен акт №Р-22002221001880-091-001 от 08.02.2022 г., поправен с РАПРА №П-22221722039388-003-001 от 08.03.2022 г., издадени от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 778 от 20.05.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], **в частта на** определен корпоративен данък за довносяне в размер на 83 886,82 лв. и лихви за забава в размер на 25 851,95 лв., или общо в размер на **109 738.77 лв.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез управителя Е. Т., срещу Ревизионен акт №Р-22002221001880-091-001 от 08.02.2022 г., поправен с РАПРА №П-22221722039388-003-001 от 08.03.2022 г., издадени от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 778 от 20.05.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], **в частта на** установените задължения по ЗДДС в размер на 89 545,78 лв. главница и лихви върху тях в размер на 27 367,41 лв., или общо в размер на **116 913.19 лв.**

ОСЪЖДА „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 3699.13 лв.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] да заплати на „НЕОСТИЛ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], разноски в размер на 24.21 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: